

Audience publique du 29 février 2012

Recours formé par Monsieur ..., ...,
contre des actes posés par l'administration des Contributions directes
en matière de droit pénal fiscal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28173 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 21 mars 2011 par Maître André LUTGEN, avocat à la Cour, inscrit du tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., avocat à la Cour, établi à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision de transmission des poursuites adressée au Parquet du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, par le Service de Révision de l'administration des Contributions directes en date du 23 octobre 2008, d'une seconde décision de transmission des poursuites adressée au Parquet du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg par le Bureau d'Imposition Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes en date du 7 novembre 2008, d'une décision de transmission du 7 juillet 2009 d'une décision de l'administration des Contributions directes au cabinet du juge d'instruction ainsi que d'une décision de transmission du 21 septembre 2009 au cabinet du juge d'instruction portant sur un redressement établi par le Bureau d'Imposition Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé en date du 20 juin 2011 au greffe du tribunal administratif ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 18 août 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître André LUTGEN au nom du demandeur ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment les actes critiqués ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître André LUTGEN et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 février 2012.

Il résulte des faits tels qu'exposés par les parties en cause qu'entre 2005 et 2008, l'étude ... et YYY fit l'objet d'un contrôle fiscal, au cours duquel le Service de Révision de l'administration des Contributions directes aurait découvert que les deux associés de cette étude auraient essayé au cours des années d'imposition 1999 à 2004 de dissimuler une partie essentielle des recettes effectivement encaissées, de sorte à s'aménager un avantage fiscal de presque 800.000 euros.

Le contrôle fut finalisé par un rapport en date du 21 juillet 2008, qui fit l'objet d'une transmission des poursuites de la part de l'administration des Contributions directes au

Parquet du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg en date du 7 novembre 2008, ledit Parquet ayant ensuite, en date du 12 novembre 2008, ouvert une information à charge des associés de l'étude d'avocats, tandis qu'un réquisitoire additionnel du 12 février 2010 serait venu compléter le premier réquisitoire.

Le demandeur n'ayant apparemment découvert l'existence de cette procédure qu'à l'occasion de son interrogatoire et inculpation par un juge d'instruction en date du 10 février 2011, il n'aurait pris connaissance des actes actuellement querellés que suite à l'inspection au dossier d'instruction prise en date du 7 mars 2011 par son litismandataire.

Aussi, par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 21 mars 2011, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation et subsidiairement à l'annulation des actes suivants, cités ci-dessous conformément à leur qualification telle que figurant dans la requête introductive d'instance :

1. une décision de transmission des poursuites émanant de MM. ... en date du 23 octobre 2008,
2. une décision de transmission des poursuites émanant de M. ... en date du 7 novembre 2008,
3. une décision de transmission du 7 juillet 2009 d'une décision du directeur des contributions directes, émanant de M. ...,
4. une décision de transmission en date du 21 septembre 2009 de redressement émanant de M. ..., ayant généré un réquisitoire additionnel de la part du parquet en date du 12 février 2010.

Le demandeur, à l'appui de son recours, expose d'abord que les opérations de contrôle auraient été effectuées par l'administration des Contributions directes en application de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, encore appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et qu'il y aurait pleinement collaboré comme la loi l'y obligeait.

Toutefois, il estime que ces opérations auraient été effectuées en violation de l'article 73 du code d'instruction criminelle, de l'article 35 de la loi sur la profession d'avocat, des articles 15 et 28 de la Constitution, des articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'Homme, et de l'article 14-3-g du Pacte international sur les droits civils et politiques.

A ce sujet, il rappelle que l'article 14-3-g du Pacte international sur les droits civils et politiques, entériné par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme sur base de l'article 6-1, invoqué dans le contexte présent avec l'article 6-3 de la Convention européenne des droits de l'Homme, érigerait en principe le droit de ne pas être forcé de témoigner contre soi-même ou de s'avouer coupable, ce même principe étant par ailleurs encore sanctionné en droit luxembourgeois par l'article 73 du code d'instruction criminelle, qui interdirait aux autorités d'instruction d'entendre comme témoins des personnes contre lesquelles il existe des indices graves et concordants de culpabilité.

Monsieur ... expose encore qu'il résulterait des dispositions de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'Homme, telles qu'interprétées par la Cour européenne des droits de l'Homme, que la visite domiciliaire pouvant être effectuée par les administrations fiscales serait encadrée de manière très stricte.

Or, il estime que les dispositions contraignantes de l'Abgabenordnung ne fourniraient pas les garanties nécessaires à cet égard, surtout dans la mesure où il s'agirait en l'espèce d'une vérification auprès d'une étude d'avocats, dont le secret professionnel serait couvert par l'article 35 de la loi organique de la profession d'avocat. En effet, il souligne que l'ensemble des dispositions de l'Abgabenordnung au sujet de la « *Ermittlung und Festsetzung der Steuer* » viserait à obliger formellement le contribuable à tout révéler à l'administration, cette obligation résultant notamment des 165, 166 (1), 170, 171, 172, 173 et 174 AO, tandis que les textes de droit pénal fiscal figurant à l'Abgabenordnung menaceraient de sanctions pénales le contribuable qui ne coopère pas pleinement à l'établissement de son impôt, respectivement qui cherche à tromper les autorités fiscales.

Monsieur ... estime dès lors que comme le § 421 AO conférerait à l'administration des Contributions directes le devoir d'enquêter sur les infractions fiscales et que le juge d'instruction, pour sa part, n'aurait procédé en l'espèce à aucune enquête, la seule base des investigations du juge d'instruction serait donc constituée par l'enquête de l'administration des Contributions directes. Aussi, le cheminement, respectivement la transition d'une enquête administrative vers une enquête pénale serait laissé à l'entière discrétion de l'administration des Contributions directes qui déciderait ainsi selon son seul bon vouloir de transmettre au Parquet et de transformer ainsi une instruction fiscale administrative en une procédure pénale.

Par conséquent, l'administration des Contributions directes, en s'abstenant d'informer le contribuable qu'elle entendrait procéder également à une enquête pénale en application du § 421 violerait à la fois la présomption d'innocence et le droit à un procès équitable ainsi que l'article 14-3-g du Pacte international sur les droits civils et politiques en ce qu'elle n'annoncerait pas dès le départ de son investigation le risque pour le contribuable de se voir exposé à des poursuites pénales. Dès lors, il ne serait laissé au contribuable aucun choix, alors qu'il devrait impérativement collaborer avec l'administration et donc produire, même contre sa volonté, la documentation permettant par après de le poursuivre au pénal et de le condamner.

Le demandeur en conclut qu'une fois que l'administration aurait fait le choix de contrôler le contribuable aux fins de redressement et qu'elle l'aurait redressé au moyen des éléments communiqués sous la contrainte légale par le contribuable, elle ne pourrait plus les incorporer à la procédure qu'elle transmet au parquet. Par ailleurs, il estime encore que les textes invoqués aux fins d'annulation des décisions déferées ne permettraient pas à l'administration et surtout pas à l'agent qui a procédé au contrôle de décider de son propre chef de la transmission au Parquet du dossier et de déclencher ainsi une poursuite pénale.

Le délégué du gouvernement, de son côté, soulève de prime abord l'irrecevabilité du recours, au motif qu'une transmission des poursuites au Parquet par un fonctionnaire de l'administration des Contributions directes ne fixerait aucune cote d'impôt et ne comporterait aucune autre décision sur l'obligation du contribuable concerné à l'égard de l'administration fiscale, mais ne constituerait que l'exécution de l'obligation légale incombant à tout fonctionnaire de dénoncer aux autorités judiciaires tout délit et crime dont il aurait acquis connaissance dans l'exercice de ses attributions. Il en conclut que la transmission des poursuites ne constituerait par voie de conséquence ni un bulletin au sens du § 228 AO, ni une autre décision au sens du § 237 AO, de sorte qu'un recours contre une transmission de poursuites serait irrecevable, faute pour celle-ci de constituer une décision soumise au contrôle des juridictions de l'ordre administratif.

Le demandeur, en réplique à ce moyen d'irrecevabilité, soutient sans autres précisions que « *la transmission des poursuites constitue un acte administratif susceptible de recours devant les juridictions administratives comme tout acte administratif portant grief* ».

Aux termes de l'article 2 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, un recours est ouvert « *contre toutes les décisions administratives à l'égard desquelles aucun autre recours n'est admissible* ».

Cette disposition limite dès lors l'ouverture d'un recours devant les juridictions administratives notamment aux conditions cumulatives que l'acte litigieux doit constituer une décision administrative, c'est-à-dire émaner d'une autorité administrative légalement habilitée à prendre des décisions unilatérales obligatoires pour les administrés et qu'il doit s'agir d'une véritable décision, affectant les droits et intérêts de la personne qui la conteste¹.

L'acte émanant d'une autorité administrative, pour être sujet à un recours contentieux, doit dès lors constituer, dans l'intention de l'autorité qui l'émet, une véritable décision, à qualifier d'acte de nature à faire grief, c'est-à-dire un acte de nature à produire par lui-même des effets juridiques affectant la situation personnelle ou patrimoniale de celui qui réclame².

Dans cet ordre d'idées, n'ont pas cette qualité de décision faisant grief, comme n'étant pas destinées à produire, par elles-mêmes, des effets juridiques, les informations données par l'administration, tout comme les déclarations d'intention ou les actes préparatoires d'une décision³.

Ainsi, plus particulièrement, un recours dirigé contre un simple transmis portant information du contenu d'une décision prise antérieurement et non pas contre cette décision elle-même est à déclarer irrecevable pour être dirigé contre une simple lettre d'information et non pas une décision de nature à faire grief⁴.

Or, en l'espèce, il s'avère que sur les quatre décisions, ainsi qualifiées, déferées au tribunal, deux d'entre elles, à savoir celles qualifiées par le demandeur de « *décision de transmission du 7 juillet 2009 d'une décision du directeur des contributions directes, émanant de M. ...* » et de « *décision de transmission en date du 21 septembre 2009 de redressement émanant de M. ..., ayant généré un réquisitoire additionnel de la part du parquet en date du 12 février 2010* », ne constituent en fait, au vu des pièces versées en cause, que de simples lettres d'informations adressées par l'administration des Contributions directes au juge d'instruction compétent, la première lettre, datée du 7 juillet 2009, portant à la connaissance du juge d'instruction l'existence d'une réclamation introduite par l'étude d'avocats concernée au niveau fiscal contre les bulletins d'imposition des années 2004 et 2005 et de la décision correlative du directeur de l'administration des Contributions directes. Quant au second courrier déferé, il s'agit là encore d'un transmis, portant à la connaissance du juge d'instruction les redressements opérés au niveau fiscal par le Bureau d'imposition Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes, redressements opérés suite à la

¹ F. Schockweiler, Le contentieux administratif et la procédure administrative non contentieuse en droit luxembourgeois, n° 46, p. 28.

² Trib. adm., 18 juin 1998, n° 10617 et 10618, Pas. adm. 2010, V° Actes administratifs, n° 26, et autres références.

³ Trib. adm., 23 juillet 1997, n° 9658, confirmé sur ce point par arrêt du 19 février 1998, n° 10263C, Pas. adm. 2010, V° Actes administratifs, n° 43, et autres références.

⁴ Trib. adm., 12 juin 2003, n° 15385, Pas. adm. 2010, V° Actes administratifs, n° 69.

survenue d'un fait nouveau, à savoir d'informations financières fournies par les époux YYY sur leur état de fortune effectif.

Il s'ensuit que ces courriers, purement informatifs, ne peuvent pas être qualifiés de décisions administratives susceptibles d'un recours contentieux.

En ce qui concerne les deux premiers actes déferés au tribunal, qualifiés par le demandeur de « *décision de transmission des poursuites émanant de MM. Fernand ... en date du 23 octobre 2008* » et de « *décision de transmission des poursuites émanant de M. ... en date du 7 novembre 2008* », il s'agit en l'espèce de deux courriers, le premier émanant du Service de Révision de l'administration des Contributions directes et le second du Bureau d'imposition Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes, par lesquels les responsables de ces services transmettent au Parquet du tribunal d'arrondissement de Luxembourg « *en application des §§ 425 et 426 de la loi générale des impôts, une affaire pouvant éventuellement donner lieu aux suites prévues par les dispositions pénales de la loi générale des impôts* ».

Avant d'aborder le volet plus spécifiquement fiscal de cette question, il convient de souligner que de manière générale, la décision de porter plainte contre un administré n'est pas de nature à affecter l'agencement juridique et ne saurait être considérée comme étant une décision administrative de nature à faire grief faute de produire *per se* des effets juridiques, une éventuelle décision de porter plainte de la part d'une autorité ne liant pas le juge qui aura à en connaître⁵: il en est *a fortiori* de même d'un courrier ne comportant même pas de plainte, mais seulement une dénonciation.

En ce qui concerne le volet plus spécifiquement fiscal, le tribunal relève qu'aux termes du § 425 AO, « *Die Steuerkontrollstellen sind befugt, sich jederzeit der weiteren Untersuchung oder Entscheidung zu enthalten und die Sache an die zuständige Staatsanwaltschaft abzugeben* ».

A cet égard, il convient d'abord de relever que si le § 421, alinéa 1^{er}, AO tel que modifié par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie fiscale en matière d'impôts, donne en principe compétence et pouvoir exclusif à l'administration fiscale pour diligenter elle-même les enquêtes en matière d'infraction, ou de charger les services de police judiciaire de l'enquête, le législateur, en introduisant le délit d'escroquerie fiscale par la loi du 23 décembre 1993, a clairement entendu réserver tout pouvoir d'enquête et d'appréciation de l'opportunité des poursuites au ministère public, en insérant au § 421 AO un alinéa 4, aux termes duquel « *Par dérogation aux dispositions qui précèdent, les autorités judiciaires sont compétentes dans les cas prévus au paragraphe 396 alinéa 5* ».

Par conséquent, depuis la modification apportée par la loi du 22 décembre 1993, l'initiative exclusive de l'administration fiscale est limitée aux délits pénaux fiscaux autres que l'escroquerie fiscale, à savoir la fraude fiscale (§ 396 alinéa 1^{er} AO), la minoration non-intentionnelle de la cote d'impôt (§ 402 alinéa 1^{er} AO), et l'atteinte à l'ordre fiscal (§ 413 alinéa 2 AO), tandis que par l'introduction de l'alinéa 4 au § 421 AO, le législateur luxembourgeois a entendu réserver en ce qui concerne le délit d'escroquerie fiscale telle que définie au § 396, alinéa 5 AO tout pouvoir d'enquête et d'appréciation de l'opportunité des poursuites au seul ministère public.

⁵ Trib. adm. 25 janvier 2010, n° 25720, Pas. adm. 2010, V° Actes administratifs, n° 66.

Or, en l'espèce, le rapport du Service de Révision du 21 juillet 2008 conclut qu'au vu de la gravité des faits, de l'emploi systématique de manoeuvres frauduleuses et de l'envergure des redressements générés par le contrôle fiscal, « *les dispositions de l'article 1^{er} de la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie fiscales sont remplies* », de sorte que l'administration fiscale n'avait, au vu de cette conclusion, pas la faculté, en application du § 425 AO, de se dessaisir de l'enquête, mais elle en avait l'obligation conformément au § 421 alinéa 5 AO, obligation qui rejoint par ailleurs, tel qu'expliqué par le délégué du gouvernement, l'obligation inscrite à l'article 23, alinéa 2 du code d'instruction criminelle, qui impose notamment à tout fonctionnaire, qui dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance de faits susceptibles de constituer un crime ou un délit, d'en donner avis sans délai au Procureur d'Etat « *et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs* ».

Dès lors, au vu de cette obligation légale impérative, le fait de transmettre au Parquet une affaire pouvant éventuellement donner lieu aux « *suites prévues par les dispositions pénales de la loi générale des impôts* » doit en tout état de cause être considéré comme dépourvu de tout élément décisionnel, ainsi que de toute incidence sur l'agencement juridique, les pouvoirs d'enquête et d'appréciation de l'opportunité des poursuites relevant du seul ministère public en ce qui concerne le délit d'escroquerie fiscale.

Le litismandataire du demandeur ayant, en termes de plaidoiries, cité en exemple le système français, articulé autour de l'intervention de la Commission des Infractions Fiscales, il convient encore, à titre surabondant, de relever que le juge administratif français s'est, à l'instar de la solution dégagée ci-avant, déclaré incompétent pour connaître de la transmission d'affaires fiscales aux autorités de poursuite. C'est ainsi que le Tribunal des Conflits, par une décision du 19 décembre 1988 a estimé que « *les recours formés par les contribuables étaient dirigés contre des actes nécessaires à la mise en mouvement de l'action publique* » et que « *de tels actes ne sont pas détachables de celle-ci ; que dès lors il appartient aux tribunaux judiciaires saisis de la poursuite d'en connaître, sous réserve de questions préjudicielles* »⁶, confirmant ainsi la solution retenue par le tribunal administratif de Paris dans la même affaire qui avait décidé que l'avis de la Commission des Infractions Fiscales, favorable à l'engagement de poursuites pénales, « *ne constitue pas une décision administrative faisant grief(...) mais constitue un acte qui n'est pas détachable de la procédure pénale (...), dont il n'appartient pas à la juridiction administrative de connaître* ».

Il résulte des développements qui précèdent que le recours encourt l'irrecevabilité.

Par ailleurs, en sus de cette conclusion, il convient de constater que le demandeur ne critique d'ailleurs pas *per se* la transmission de l'affaire au Parquet, mais qu'il entend critiquer les suites réservées au niveau pénal à l'enquête administrative effectuée par l'administration des Contributions directes, et qui a abouti à un redressement conséquent des diverses impositions à charge du demandeur : or, de tels moyens sont étrangers au volet relevant le cas échéant de la compétence des juridictions administratives, mais devraient, le cas échéant, être produits devant le juge pénal statuant au fond de l'affaire, étant rappelé à cet égard que sous les remarques préliminaires à la partie III « *Strafrecht und Strafverfahren* » de l'Abgabenordnung, il est expressément dit que cette partie ne relève pas du droit fiscal, mais constitue un droit pénal spécial et ne saurait être interprétée à l'aide des principes et des

⁶ Droit fiscal, 1989, n° 11, comm.551

méthodes du droit fiscal, de même qu'elle ne saurait être annexée à la procédure d'imposition comme un ensemble de sanctions administratives : « *Les dispositions ne sont pas autonomes, mais doivent être rapportées au contexte du droit pénal général et de la procédure pénale de droit commun, avec application des garanties de la Convention Européenne des Droits de l'Homme* ».

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable ;

laisse les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 29 février 2012 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Claude Fellens, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann

s. Sünnen